



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-12-2020
Αριθμός Απόφασης: 1935

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β'4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 36 του Ν.2859/2000 (Μητρώο), φορολογικού έτους **2017 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), φορολογικού έτους **2017** και 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 36 του Ν.2859/2000 (Μητρώο), φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, λόγω μη δήλωσης έναρξης δραστηριότητας στο φορολογικό μητρώο κατά παράβαση του άρθρου 36 του Ν.2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του Ν.4174/2013, συνδυαστικά με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00 ΕΥΡΩ**, λόγω μη τήρησης λογιστικών αρχείων κατά παράβαση του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του Ν.4174/2013, συνδυαστικά με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **250,00 ΕΥΡΩ**, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου, κατά παράβαση του άρθρου 8, παρ. 10 και 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του, προς τη **Δ.Ο.Υ.** με το οποίο το Α.Τ. ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. ότι την, αστυνομικοί του τμήματος κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησαν διαπίστωσαν ότι ο προσφεύγων ασκούσε πλανόδιο εμπόριο χωρίς άδεια

αρμόδιας αρχής και στερείτο τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία. Επιπρόσθετα, κατά τον έλεγχο βρέθηκαν στην κατοχή του είκοσι (20) μπουκέτα λουλούδια.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** λαμβάνοντας γνώση του προαναφερόμενου εγγράφου εξέδωσε την υπ. αριθ. εντολή ελέγχου, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, απόρροια της οποίας ήταν η σύνταξη: 1) της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Μητρώο) [Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013], βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 36 του Ν.2859/2000 (Μητρώο), 2) της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) και 3) της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013), βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι εκδοθείσες πράξεις χαρακτηρίζονται από αοριστία χωρίς αναφορά συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων και παραβάσεων καθώς:

- Στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), στην ενότητα 3. Διαπιστώσεις Ελέγχου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε στο μητρώο τη δραστηριότητα της εμπορίας λαδιού, ενώ ο ίδιος πωλούσε λουλούδια.
- Δεν αναγράφεται στις πράξεις αυτές ο συγκεκριμένος τόπος διάθεσης των λουλουδιών
- Δε μνημονεύεται η προέλευση τούτων
- Δεν αναγράφονται σε αυτές το είδος η ποιότητα των λουλουδιών, αν πωλούσε με όχημα, αν διέθετε βοηθό, τα σκεύη και οι συσκευασίες.
- Δεν αναφέρεται πώς διατίθεντο τα λουλούδια και πόση ποσότητα περιείχε το κάθε μπουκέτο.

Στην πραγματικότητα τα λουλούδια είχαν τοποθετηθεί από τον προσφεύγοντα σε πλαστική λεκάνη, ήταν δε αγριολούλουδα, που τα είχε συλλέξει ο ίδιος από το βουνό της και ασχολήθηκε πέντε ώρες για να τα συγκομίσει. Κάθε ματσάκι είχε 6 κλωνάρια και αυτά τα 6 κλωνάρια συνιστούσαν το μπουκέτο.

- Δεν αναγράφεται στις προσβαλλόμενες πράξεις πόσο πωλούσε το κάθε μπουκέτο, παρά του ότι κατά τον έλεγχο απάντησε ότι πωλούσε προς 2 ΕΥΡΩ το μπουκέτο. Κυρίως όμως δεν αναφέρεται η αξία έκαστου μπουκέτου, ούτε όμως και η συνολική αξία των κατεχόμενων λουλουδιών. Κατά το χρόνο του ελέγχου την είχε στην κατοχή του περί τα 20 μπουκέτα λουλούδια και είχε εισπράξει μόλις 6 ΕΥΡΩ, γεγονός που σημαίνει ότι πώλησε μόλις 3 μπουκέτα. Ούτε όμως αυτό αναφέρεται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

2. Ήταν νέος πωλητής και δεν γνώριζε πώς να ενεργήσει στην περίπτωση αυτή της προσφοράς στους τρίτους των συγκεκριμένων λουλουδιών.
3. Εσφαλμένα εφαρμόστηκε σε βάρος του ο Ν.4308/2014 και ο Ν.4174/2013 από τον έλεγχο, καθώς αυτός αγνόησε την αυθόρμητη προσφορά του να ακολουθήσει τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις. Άλλωστε αυθόρμητα χωρίς καθυστέρηση έδωσε όλα τα στοιχεία του και ταυτόχρονα δήλωσε την πρόθεση του να συμμορφωθεί.
4. Το ύψος των προστίμων είναι δυσανάλογο σε σχέση με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις (παραβίαση της αρχής αναλογικότητας).
5. Ο έλεγχος και η βεβαίωση των παραβάσεων δεν έγινε με την ακρόαση των προκληθειςών αντιρρήσεων του.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα,». Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη

βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση με τα αναγραφόμενα στις προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και στις σχετικές από Εκθέσεις Ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** σε συνδυασμό με τα στοιχεία του φακέλου τεκμηριώνονται πλήρως οι διαπιστωθείσες παραβάσεις. Πιο συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στο με αριθμό πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο του προς τον, με κοινοποίηση προς τη **Δ.Ο.Υ.**, ο προσφεύγων την και ώρα, στη στην οδό, κατελήφθη επ' αυτοφώρω από αστυνομικούς να ασκεί εμπορική δραστηριότητα ως μικροπωλητής, στερούμενος αδείας αρμόδιας αρχής και διαθέτοντας προς πώληση στους διερχόμενους πολίτες τα κάτωθι προϊόντα: είκοσι (20) μπουκέτα λουλούδια. Επιπρόσθετα ο ίδιος ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή παραδέχεται ότι πωλούσε μπουκέτα λουλουδιών (.....) προς 2 ΕΥΡΩ το μπουκέτο και κατά τη διάρκεια της ημέρας και μέχρι τη διενέργεια του ελέγχου είχε πωλήσει τρία (3) μπουκέτα ενώ είχε στη διάθεση του είκοσι (20) μπουκέτα προς πώληση. Βάσει των ανωτέρω στοιχειοθετούνται οι υπό εξέταση παραβάσεις και αιτιολογείται η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Η δε εκ παραδρομής λάθος αναφορά στην ενότητα 3 «Διαπιστώσεις Ελέγχου» της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε στο μητρώο τη δραστηριότητα της εμπορίας λαδιού, αντί του σωστού εμπόριο λουλουδιών δε θέτει εν αμφιβόλω το πόρισμα του ελέγχου.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.4619/2019 ορίζεται ότι: «1. Μόνη η άγνοια του αξιοποίνου δεν αρκεί για να αποκλείσει τον καταλογισμό».

Επειδή, οι νόμοι Ν.4174/2013, Ν.2859/2000 και Ν.4308/2014 έχουν εφαρμογή άνω των δύο ετών από τη διαπίστωση των παραβάσεων δεν δικαιολογείται η επίκληση της άγνοιας του περιεχομένου τους και του τρόπου εφαρμογής τους εκ μέρους του προσφεύγοντος. Επιπρόσθετα, ο ίδιος δεν επέδειξε ότι κατέβαλε την οφειλόμενη από τις περιστάσεις επιμέλεια για τη γνώση των φορολογικών και άλλων υποχρεώσεων του, προκειμένου να ασκήσει νομίμως το επάγγελμα του πλανόδιου πωλητή λουλουδιών.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170). 4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1β του άρθρου 10 του Ν.4174/2000 ορίζεται ότι: «β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης..... Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4174/2000 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. 2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 12 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του

πελάτη. **2.** Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. **7 δ)** Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. **ε)** Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. **7.** Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση..... **8.** Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. **10.** Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8. **12.** Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: **α)** δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,... **η)** δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.... **2.** Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: **α)** εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες

κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, **ε)** δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 1 και 5 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: **1.** Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. **5.** Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου **2.** Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διενεργήθηκε καθώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων α) δε συμμορφώθηκε με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση των λογιστικών αρχείων κατά παράβαση του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1^η σε συνδυασμό με το άρθρο 54, παρ. 2^ε του Ν.4174/2013, β) δε δήλωσε έναρξη δραστηριότητας στο φορολογικό μητρώο που αποτελεί παράβαση του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1^α και 2^α του Ν.4174/2013 και γ) δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο κατά παράβαση των άρθρων 8 και 13 του Ν.4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013.

Επειδή γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών

δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του Ν 4174/2013, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, η φορολογική αρχή πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απέστειλε με συστημένη επιστολή (.....) το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων – Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου (άρθρο 28 παρ. 1 Ν.4174/2013), με το οποίο γινόταν παράλληλα με την

ενημέρωση του προσφεύγοντος για τα αποτελέσματα του ελέγχου και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις κλήση στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. προκειμένου, εντός 20 ημερών από την επίδοση του προαναφερόμενου εγγράφου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του ως τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Όπως όμως αναφέρεται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, η προθεσμία παρήλθε χωρίς ο προσφεύγων να προσέλθει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να υποβάλλει εγγράφως ή με κάθε άλλο πρόσφορο τρόπο τις απόψεις του. Βάσει των ανωτέρω τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία και δόθηκε η προθεσμία στον προσφεύγοντα να υποβάλλει τις απόψεις του.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 36 του Ν.2859/2000 (Μητρώο), φορολογικού έτους **2017** 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), φορολογικού έτους **2017** και 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 36 του Ν.2859/2000 (Μητρώο), φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017	
Μη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας	100,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	100,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017	
Μη συμμόρφωση με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση των λογιστικών αρχείων	2.500,00

Συνολικό ποσό για καταβολή	2.500,00
-----------------------------------	-----------------

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2017**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017	
Μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου	250,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	250,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.